

TAXAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

MASSAMI UYEDA*

*Juiz de Direito Substituto em 2.º Grau, em São Paulo
Mestre e Doutor em Direito (USP)*

Sumário:

1. Lineamentos gerais; 2. Distinção entre taxa e preço público; 3. Papel desempenhado pela jurisprudência; 4. Taxa de combate a sinistros do Município de São Paulo.

1. Lineamentos gerais

A Constituição Federal de 1988, ao tratar do Sistema Tributário Nacional, dispôs ser da competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a instituição de taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, certo que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos (art. 145, inciso II e § 2º).

Ao assim estatuir a Carta Magna reproduz o que já dispunha o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) o qual, em seus arts. 78 a 80, definia o que seria o poder de polícia e o que deveria ser entendido por serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, efetiva ou potencialmente.

O poder de polícia, assim, considera-se a atividade da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de

atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (art. 78).

Esta conceituação legal do que é poder de polícia foi haurida no Direito Administrativo, tratando-se de faculdade discricionária da Administração Pública de restringir e condicionar o exercício dos direitos individuais com o objetivo de assegurar o bem-estar geral.

Na conceituação da lei, o que se tem é a descrição da atividade de polícia e não propriamente o poder de polícia, isto porque é no exercitar a atividade do poder de polícia que o Estado impõe restrições aos interesses individuais em favor do interesse público, conciliando esses interesses.

No conceito legal, o interesse público é que fundamenta a atividade decorrente do poder de polícia. O que se deve entender por interesse público? Trata-se da finalidade de toda e qualquer administração, como preleciona Cretella Júnior, sendo o próprio interesse coletivo colocado pelo Estado entre seus próprios interesses, assumindo-os sob regime jurídico de direito público, exorbitante e derogatório do direito comum (cf. Enciclopédia Saraiva, vol. 45/399).

Hugo de Brito Machado esclarecendo ser difícil conceituar-se o que seja interesse público, fornece conceituação prática segundo a qual o interesse é público quando nenhum indivíduo é seu titular e, por isto mesmo, ninguém, individualmente, sinta-se com o dever de assumir o ônus de defendê-lo, embora todos reclamem sua defesa (cf. *Curso de Direito Tributário*, 11^a ed., Malheiros Editores, p. 324).

Esta conceituação prática não discrepa do entendimento de Alessio, que sustenta:

É uma 'contradictio in terminis' fazer aparecer o Estado, que é a expressão jurídica da coletividade, como titular de

interesses privados. Quando se reconhece que um interesse pertence ao Estado, é preciso, por isso mesmo, considerá-lo como interesse de uma coletividade em contraposição ao interesse do particular. O Estado não pode ter senão 'interesses públicos' (*ut Instituzioni*, 4^a ed., 1949, vol. 1/28).

O interesse público, estando a fundamentar a atividade decorrente do poder de polícia, é que possibilita afirmar não ser taxativo o enunciado do art. 78, do Código Tributário Nacional, uma vez ser abrangente sua conceituação.

O Código Tributário Nacional não cuidou de enunciar o que deva ser entendido como serviço público, diversamente do que fez com relação ao poder de polícia. O conceito de serviço público é do domínio do Direito Administrativo e sua noção repousa na satisfação de uma necessidade coletiva e, no tocante à taxa, para que seja considerado fato gerador deve ser: a. específico e divisível; b. prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição e c. seja utilizado, efetiva ou potencialmente, pelo contribuinte.

O que deve ser entendido por serviço público específico e divisível? O Código Tributário Nacional estatui que específicos são os serviços públicos que podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas (inciso II, art. 79) e divisíveis quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos usuários (inciso III, art. 79).

Na realidade, embora estes conceitos estejam separados em incisos distintos, devem ser interpretados em conjunto, inseparavelmente, no sentido de que não pode ser divisível se não for específico.

Na conceituação legal de taxa verifica-se, ainda, ser necessária para configurar sua hipótese de incidência seja resultante de serviço público prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, o que, em outras palavras, faz com que considere-se indispensável para a

cobrança da taxa a efetiva existência do serviço à disposição do contribuinte.

Tendo-se, assim, estes elementos referenciais, pode-se dizer tratar-se a taxa de espécie de tributo, cujo fato gerador está vinculado a uma atividade estatal específica, relativamente ao contribuinte.

O imposto, espécie também do gênero tributo, distingue-se da taxa porque seu fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, consoante a dicção do art. 16, do Código Tributário Nacional.

A pedra de toque para a caracterização do serviço público específico e divisível é seu custo. Assim, seu custeio é, efetivamente mantido pela taxa.

2. Distinção entre taxa e preço público

Pode-se estabelecer critério distintivo na compulsoriedade, sempre presente na taxa, que é espécie de tributo, e ausente, em relação ao preço, que seria facultativo.

Sendo a taxa uma prestação pecuniária compulsória, já que é tributo, não há falar-se em taxa facultativa. Diversa é a hipótese de não utilização efetiva de serviço público, não compulsória, quando, então não haverá incidência da taxa e ter-se-á a figura do preço público.

Se a norma dispuser ser compulsória a utilização do serviço público em relação ao contribuinte, estar-se-á diante da figura de taxa.

O E. Supremo Tribunal Federal já fixou entendimento pelo qual:

Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu (RTJ 33/147).

A exigência de preço público decorre da incursão do Estado no campo privado, atuando como proprietário, como industrial, como comerciante, como prestador de serviços. Por exemplo, quando o Estado explora, assim, os serviços de transporte coletivo, de balsas, de fornecimento de energia elétrica.

O vocábulo *tarifa*, que também é atribuído ao preço público, é reservado quando é exigido por empresa concessionária (*ut* Bernardo Ribeiro de Moraes, in *Doutrina e Prática das Taxas*, Ed. Revista dos Tribunais 1976, p. 95).

3. Papel desempenhado pela jurisprudência

O conceito técnico-jurídico de jurisprudência dado por José Naufel como sendo "a interpretação que os tribunais dão às leis, adaptando-as a cada caso concreto submetido a seu julgamento" (cf. *Novo Dicionário Jurídico Brasileiro*, vol. 3), abarca parcialmente o conceito, sendo mais completa a de Pedro Nunes para quem o vocábulo tem estes significados:

a) o de ciência do direito; b) o modo pelo qual os tribunais realizam, interpretativamente, a aplicação concreta dos princípios legais vigentes; c) o de conjunto de decisões uniformes de um ou de vários tribunais, sobre o mesmo caso, em dada matéria, constituindo-se assim o *usus foris* (cf. *Dicionário de Tecnologia Jurídica*, 3ª ed., vol. 2).

Esta dificuldade na própria conceituação técnico-jurídica da palavra jurisprudência denota, também, a dificuldade com que se debate a doutrina em considerá-la como fonte do direito, em países como o Brasil que adotam o sistema do *civil law*, substancialmente ligado às tradições romanísticas, contrariamente aos que adotam o *common law*, de formação basicamente consuetudinária, exercendo os tribunais significativo papel na interpretação de normas gerais obrigatórias que equilibram as relações jurídicas.

Há legislações de países como a Áustria que, expressamente, dispõem que as decisões tomadas nos casos particulares e os julgamentos pronunciados por um tribunal, em lides especiais, não têm jamais força de lei e não podem estender-se a outros casos ou outras pessoas (art. 12, do Código Civil Austríaco). Outras, são omissas, nada dispondo a respeito, como o Código de Napoleão e o Código Civil Italiano, de 1942. E outras, como o Código Civil Suíço e o Soviético, são francamente favoráveis à orientação positiva, integrando a jurisprudência como fonte do direito.

Em percuciente estudo de R. Limongi França (In *O Direito, a Lei e a Jurisprudência*, Revista dos Tribunais, 1974) destaca-se que a jurisprudência é fonte mediata ou indireta do direito, comungando com entendimento de Serpa Lopes, ressaltando sua importância pelas funções que desempenha, as quais são: a) interpretar a lei; b) vivificar a lei; c) humanizar a lei; d) suplementar a lei e e) rejuvenescer a lei.

Ao interpretar a lei, conquanto o trabalho exegético também seja realizado pela doutrina, a jurisprudência procura esmiuçar o sentido dos elementos de que a lei se compõe e, sobretudo, a aceção em que o legislador os desejou empregar, decidindo o julgador, não obstante, segundo o seu livre convencimento.

Ao interpretar os preceitos jurídicos relacionados ao caso concreto o julgador lhes empresta o dinamismo que os torna vivos e atuantes, sendo, portanto, a jurisprudência fator significativo de vivificação da lei.

Ao interpretar a lei, aplicando-a no caso concreto submetido ao julgamento, o julgador deixa de considerar o impessoalismo e o abstracionismo da lei para, atento-se às peculiaridades do caso, aplicá-la abrandando a rigidez do seu mandamento e, embora sem desvirtuar-lhe as funções e sem torcer-lhe a direção, aplinar as arestas e tornar "pessoal", para o caso concreto, o comando abstrato contido na norma, resultando, portanto, na humanização do preceito. Ou, em outras

palavras, não fosse este caráter de humanização da interpretação da lei e, então, ao computador, ainda mesmo que se considere extraordinário o avanço da cibernética, poder-se-ia deixar à máquina a exegese normativa.

A jurisprudência reserva, ainda, a função de suplementar a lei, em caso de ausência de lei, uma vez que o juiz não pode eximir-se de julgar diante de lacuna legal, mesmo porque é a própria lei que determina, em ocorrendo semelhante hipótese, o socorro à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito.

Interpretando a lei e aplicando-a ao caso concreto, o juiz, sem dúvida, exerce decisivo papel de adaptar o comando legal à realidade social e à dinâmica da vida cotidiana. Esta atividade rejuvenesce a lei e possibilita que leis promulgadas em tempos mais distantes possam ser aplicadas em época de sucessiva transformação social.

A jurisprudência, no tocante às taxas de serviços, tem-se orientado com o mesmo roteiro dado pela doutrina para comprovar a necessidade de um elo ou de uma relação entre a obrigação fiscal paga pelo contribuinte e o benefício que lhe é prestado.

O Supremo Tribunal Federal, em v. acórdão de 15 de julho de 1915, já havia decidido: "A taxa é exigida somente quando o contribuinte tira proveito de um serviço prestado pelo Estado".

E, em 16 de dezembro de 1918, também decidiu:

A taxa não é a mesma coisa que imposto. As taxas são contribuições que aqueles que se utilizam do serviço público prestam ao Estado em retribuição da utilidade por ele ministrada.

As ementas que aqui se transcrevem permitem constar a importância da jurisprudência na aplicação do Direito, no tocante ao tema concernente às taxas:

Taxa de bombeiros - Recurso de Mandado de Segurança - Provimento - Código Tributário do Estado de Pernambuco, art. 786 - O imposto único não exclui, de modo absoluto, a incidência de taxas remuneratórias de serviço público - O serviço de incêndio participa de natureza dos encargos de ordem geral da administração pública, a que incumbe prestá-lo ou pô-lo à disposição, não apenas de determinado número de estabelecimentos comerciais ou industriais, mas, sim, a toda a população de uma localidade, onde se instale a capital do Estado ou seus municípios - A taxa de bombeiro é sem dúvida, tributo destinado a serviço de exclusivo interesse público, como o é da defesa nacional, o do ensino primário, o de polícia, etc, serviços estes que devem ser custeados por impostos (STF, MS 9468, Rel. Ribeiro da Costa, j. 7.12.1962, Pleno)

Município de São Paulo -Tributário - Lei n. 10.921/90, que deu nova redação aos arts. 7º, 87 e incisos I e II, e 94 da Lei n.. 6.989/66, do Município de São Paulo - IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA - TAXAS DE LIMPEZA PÚBLICA E DE CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRADOUROS PÚBLICOS - Inconstitucionalidade dos dispositivos em enfoque. O primeiro, por instituir alíquotas progressivas alusivas ao IPTU, em razão do valor do imóvel, como ofensa ao art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, que limita a faculdade contida no art. 156, § 1º, à observância do disposto em lei federal e à utilização do fator tempo para a graduação do tributo. Os demais, por haverem violado a norma do art. 145, § 2º, ao tomarem para base de cálculo das taxas de limpeza e conservação de ruas elemento que o STF tem por componente da base de cálculo do IPTU, qual seja, a área de imóvel e a extensão deste no seu limite com o logradouro público. Taxas que, de qualquer modo, no entendimento desse Relator, tem por fato gerador prestação de serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, não tendo de ser custeado senão por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais. Não conhecimento do recurso da Municipalidade. Conhecimento e provimento do recurso da contribuinte. (STF, RE 204827/ São Paulo, Rel. Ilmar Galvão, n.. 12.12.1996, Pleno).

ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL - Taxas de conservação e limpeza - Fixação do quantum baseada na área do imóvel - Taxa de combate a sinistros - Infringência do princípio da isonomia fiscal -Serviços públicos inespecíficos e indivisíveis - Inconstitucionalidade da cobrança destas - Sentença mantida no reexame necessário considerado de ofício - Apelo voluntário improvido. (1º TAC, 4ª Câmara, Apel. 740.153-2, Rel. Oséas Davi Viana, j. 11.02.1998. vu.).

IMPOSTO - PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - Alíquota progressiva - Base de cálculo - Consideração do valor venal do imóvel - Inadmissibilidade - Nulidade do lançamento reconhecida - Embargos à execução fiscal procedentes - Recurso provido para esse fim;

TAXA - LIMPEZA PÚBLICA - Serviço inespecífico e indivisível - Lançamento englobadamente com outros serviços - Nulidade - Embargos à execução fiscal procedentes - Recurso provido para esse fim;

TAXA - CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRADOUROS PÚBLICOS - Serviço inespecífico e indivisível - Lançamento englobadamente com outros serviços - Nulidade - Embargos à execução fiscal procedentes - Recurso provido para esse fim;

TAXA - PREVENÇÃO E COMBATE A SINISTROS - Serviço inespecífico e indivisível - Lançamento englobadamente com outros serviços - Tributo eventualmente devido ao Estado e não, ao Município - Nulidade - Embargos à execução fiscal procedentes - Recurso provido para esse fim)

(1º TAC, 2ª Câmara, Apel. 465.741-0/00 - São Paulo, Rel. Rodrigues de Carvalho, j. 7.8.1991, vu.)

4. Taxa de combate a sinistros do Município de São Paulo

A taxa de combate a sinistros instituída pela Lei Municipal n. 8.822/78, tem sido objeto de muita controvérsia.

Dispõe o art. 1º, ser devida a taxa de combate a sinistros pela utilização efetiva ou potencial dos serviços municipais de assistência, combate e extinção de incêndios ou de outros sinistros em prédios.

O parágrafo único do art. 1º considera ser prédio o imóvel construído e assim definido pela legislação do imposto predial e o art. 2º dispõe não incidir a taxa sobre a utilização de serviços relativamente a prédios de uso estritamente residencial.

A promulgação da Lei Municipal n. 8.822, de 24 de novembro de 1978, veio precedida da Súmula n. 138, do Supremo Tribunal Federal,

que declarou a inconstitucionalidade da taxa contra fogo, do Estado de Minas Gerais, incidente sobre prêmio de seguro contra fogo e da Súmula n. 274, também do Supremo Tribunal Federal, que julgou ser inconstitucional a taxa de serviço contra fogo cobrada pelo Estado de Pernambuco.

Os julgados que deram origem a estas súmulas datam de 1962 e 1963.

Entretanto, julgados de 1968 e 1969 deram azo à Súmula n. 549, do Supremo Tribunal Federal, que revogou a Súmula n. 274, dispondo ser constitucional a taxa de bombeiros do Estado de Pernambuco.

Assinala Bernardo Ribeiro de Moraes que os pronunciamentos sumulares fundamentaram-se no conceito de taxa do Decreto-lei n. 2.416/40 e, sendo anterior à reforma tributária de 1965, possibilitavam referida interpretação (cf. op. cit., p. 157).

A doutrina também tem entendido ser cabível a taxa relativamente ao serviço público de combate a incêndios, tanto que Aliomar Baleeiro em seu Direito Tributário Brasileiro (Forense, 10^a ed., p. 324) sustentava:

Quem paga a taxa recebeu serviço, ou vantagem: goza da segurança decorrente de ter o serviço à sua disposição, ou, enfim, provocou uma despesa do poder público. A casa de negócio, a fábrica ou o proprietário podem não invocar nunca o socorro dos bombeiros, mas a existência duma corporação disciplinada e treinada para extinguir incêndios, dotada de veículo e equipamentos adequados e mantida permanentemente de prontidão, constitui serviço e vantagem que especialmente lhes aproveita a reduz a um mínimo inevitável os prejuízos e riscos. Essa vantagem sobe de vulto para as companhias que exploram o negócio do seguro contra o fogo.

Sem embargo dos respeitáveis entendimentos sufragados na Súmula 549 e na lição doutrinária de Aliomar Baleeiro, a Lei n. 8.822/78,

do Município de São Paulo, não tem como neles se escorar porque, na forma como se encontra redigida, apresenta atividade insuscetível de ser suportada por taxa, devendo ser custeada por imposto.

Em feitos que se discute a taxa cobrada sob a égide da Lei n. 8.822/78 a Prefeitura Municipal de São Paulo tem informado a existência de convênio celebrado entre ela e o Governo do Estado de São Paulo, a fim de que a prestação do serviço do bombeiro deva ser feita pelo Corpo de Bombeiros, integrante da Polícia Militar Estadual. Esta delegação não é cabível (art. 199, Código Tributário Nacional).

À luz do art. 145, inciso II, da Constituição Federal de 1988, a jurisprudência do E. 1º Tribunal de Alçada Civil tem se orientado no sentido de se julgar inconstitucional a Lei n. 8.822/78 porque a "taxa de combate a sinistros" refere-se a serviço que presta o Corpo de Bombeiros, que integra a Polícia Militar do Estado e se o serviço é prestado pela Prefeitura, mediante convênio firmado entre o Estado e a Municipalidade, como fonte primária de obrigação tributária municipal, além de ferir o princípio da indelegabilidade da competência tributária, caracteriza repercussão indevida de tributos, na medida em que, sendo um serviço prestado de forma genérica, para toda a população e não apenas aos proprietários de imóveis não residenciais, sua prestação há de ser suportada por imposto e não sendo nem divisível, nem específico, já que *uti universi*, não pode ser amparado por cobrança de taxa. A repercussão indevida de tributos, assim, ocorre porque no âmbito da competência tributária do Estado, há arrecadação de imposto estadual que visa a custear os serviços genéricos que digam respeito ao interesse público, segundo o que de início foi mencionado.

Exemplificativamente, citam-se os seguintes julgados:

- Apelação n. 661.606-6 - rel. Antônio de Pádua Ferraz Nogueira – 10ª Câmara Extraordinária
- Apelação n. 570.153-7 - rel. Campos Melo – 12ª Câmara

- Apelação n. 549.254-6 - Piracicaba - rel. Joaquim Garcia – 5ª Câmara Especial de julho de 1995

- Apelação n. 687.684-4 - rel. Carlos Roberto de Azevedo Ferreira – 7ª Câmara Especial de Janeiro de 1977.

- Apelação n. 518.908-6 - Rio Claro - rel. Tércio José Negrato – 4ª Câmara

- Apelação n. 628.377-6 - Piracicaba - rel. Correia Lima – 1ª Câmara

- Apelação n. 715.114-6 - São Bernardo do Campo - rel. Paulo Razuk - 12ª Câmara

O tema concernente às taxas, espécie do gênero tributo, é complexo e tem desafiado a doutrina e a jurisprudência. Possam estas considerações possibilitar reflexões mais detidas.